

**SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO**

**"La reforma del Reglamento General  
de la Inspección de los Tributos"**

*Carmen Botella García-Lastra.*

*Subdirectora General de Tributos.*

*Madrid, 20 de mayo de 1999.*

## **I. PRESENTACIÓN.**

La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ha afectado sustancialmente al Reglamento General de la Inspección de los Tributos aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril y, también, evidentemente, a la forma de actuar de la Inspección de los Tributos, percepción que se irá haciendo cada vez más evidente con el paso del tiempo.

La Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes establece una serie de derechos generales de los contribuyentes y de garantías a observar en los distintos procedimientos que deben ser tomados en cuenta en todas y cada una de las actuaciones de la Inspección de los Tributos, sin perjuicio de que, además, el capítulo V, Derechos y Garantías en el Procedimiento de Inspección, comprensivo de los artículos 26 a 29, junto con el Capítulo VII, Derechos y Garantías en el Procedimiento Sancionador, que incluye los artículos 33 a 35, contemplen aspectos que han determinado ya o van a determinar, necesariamente, la reforma del régimen de la Inspección de los Tributos para que la regulación del mismo se acomode con toda precisión no sólo al espíritu sino, también, a la letra de dicha Ley.

Por ello, en mi intervención de hoy intentaré exponer esta incidencia de la Ley en el Reglamento presentándola de forma cronológica en tomo a tres etapas o momentos distintos en los que, o ya se ha producido o se va a producir esta reforma del Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

En efecto, el Reglamento General de la Inspección ha sido ya objeto de modificación por la disposición final primera del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos. Este Real Decreto ha modificado ya cinco artículos del citado Reglamento los artículos 49, 56, 59, 61 y 69, y ha introducido, asimismo, tres artículos nuevos, (los artículos 63 bis, ter y cuater), por cuanto que, ha sido necesario incluir dentro del Reglamento un nuevo capítulo titulado "Imposición de Sanciones Tributarias" con la finalidad de dar cauce, dentro de las actuaciones de la Inspección de los Tributos al procedimiento de imposición de sanciones como un procedimiento necesariamente separado y distinto de cualquier otro. Esta regulación ha influido, asimismo, en las actas de la Inspección de los Tributos y en el procedimiento previsto para su tramitación.

A comentar esta reforma dedicaré la primera parte de mi intervención.

Pero, en segundo lugar, la Ley de Derechos y Garantías ha establecido, asimismo, un nuevo derecho del contribuyente, en cuya virtud éste puede solicitar que, en determinados supuestos, una actuación de comprobación e investigación, de carácter parcial, llevada a cabo por la Inspección de los

Tributos, tenga carácter general respecto del tributo y ejercicio afectados por dicha actuación; asimismo, se ha introducido una importante garantía, al objeto de que las actuaciones de comprobación, investigación y liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos concluyan en el plazo máximo de doce meses contados desde la fecha de notificación de su inicio, si bien en supuestos concretos y determinados este plazo puede ser ampliado.

Pues bien, para regular estas cuestiones y desarrollar así la habilitación reglamentaria contemplada, expresamente, en la propia Ley se ha elaborado un Proyecto de Real Decreto por el que se desarrollan estas y otras cuestiones que, en particular, se refieren a la configuración de un procedimiento para el reembolso de los avales y otras garantías aportadas en garantía de una deuda tributaria cuando ésta es declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa firme. A comentar estas cuestiones dedicaré la segunda parte de mi intervención que se podría denominar "Reformas del Reglamento de Inspección en curso".

Espero, por último, poder concluir con una reflexión final en la que, de forma absolutamente personal, pueda exponer algunas ideas sobre otras posibles reformas de este Reglamento que, en su caso, podrían ser objeto de debate.

De acuerdo con estos propósitos, cabe abordar la primera parte dedicada a la reforma, recientemente aprobada, llevada a cabo por el citado Real Decreto 1930/1998.

## **II. LA REFORMA DEL REGLAMENTO GENERAL DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS INTRODUCIDA POR EL REAL DECRETO 1930/1998 DE 11 DE SEPTIEMBRE.**

### **1. PLANTEAMIENTO.**

A mi modo de ver, la modificación de mayor trascendencia operada en el procedimiento de la Inspección de los Tributos por la Ley 1/1998, es la que deriva de la configuración del procedimiento sancionador como un procedimiento distinto e independiente del instruido para regularizar la situación tributaria del sujeto infractor, de suerte que las garantías de éste queden salvaguardadas con mayor seguridad a través de un procedimiento específico e independiente.

En efecto, y aunque la cuestión de las garantías del procedimiento de inspección y su regulación por el Reglamento General de la Inspección de los Tributos en su primitiva redacción, quedaban ajustadas a la legalidad constitucional, según manifestación expresa del Tribunal Constitucional, es evidente que el mayor perfeccionamiento de las organizaciones democráticas reclama, cada vez más, la configuración de procedimientos independientes en

los que el examen de las cuestiones objeto de los mismos tenga la suficiente entidad y relevancia por medio de un tratamiento autónomo, de una resolución propia y de su examen individualizado por los Tribunales.

A mi entender, y aunque en este punto lo que creo que puede tener más trascendencia es la iniciación y tramitación separada, más que el hecho de que la resolución sea conjunta o independiente (tengamos en cuenta que, hoy en día, las actas de la Inspección de Trabajo recogen no sólo el resultado de la regularización habida, sino, también, las sanciones a imponer), es preciso reconocer que la distinta tramitación y sobre todo el delicado problema de los plazos que, necesariamente, deben observarse en la duración de uno y otro procedimiento han aconsejado la configuración íntegra, distinta e independiente del procedimiento sancionador respecto del procedimiento inspector. Esta separación de procedimientos viene, en alguna forma, a reforzar, en la práctica, la necesaria apreciación de la culpabilidad exigible para la incoación de un procedimiento sancionador; en definitiva, pone de relieve que dejar de ingresar a la Hacienda Pública no tiene por qué implicar, necesariamente, la posibilidad de que se haya cometido una infracción tributaria, la cual sólo podrá presumirse cuando existan indicios suficientes que permitan acreditar la culpabilidad del contribuyente en su comisión. Se adquiere, así, una nueva dimensión de los principios contenidos en la Ley 1/1998, de presunción de buena fe en la actuación de los contribuyentes y de atribución de la carga de la prueba de culpabilidad del infractor a la Administración que, la práctica administrativa, la doctrina y, sobre todo, la jurisprudencia irán perfilando y dando su verdadera dimensión con el paso del tiempo.

## **2. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR EN EL MARCO DEL REGLAMENTO GENERAL DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS.**

Las notas que caracterizan el procedimiento sancionador contemplado en el Real Decreto 1930/1998 son las siguientes:

1. Separación entre el órgano que instruye y el que resuelve. Así, el órgano competente debe resolver sobre la procedencia de la sanción a la vista de la propuesta que le formule el funcionario instructor, la cual debe ser notificada a los interesados, poniéndoles, además, de manifiesto el expediente para que aleguen lo que a su derecho convenga.

2. Adaptación a los principios contenidos en la Ley 1/1998, en cuanto que el interesado puede conocer en cualquier momento el estado de tramitación del expediente y la identidad de los responsables de su tramitación.

3. Establecimiento de un plazo de seis meses para su resolución, transcurrido el cual, sin que la resolución haya sido dictada se considerará caducado el procedimiento y se procederá al archivo del expediente, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo expediente en tanto no haya prescrito la acción de la Administración.

4. Posibilidad de recurrir el acto de imposición de la sanción en recurso o reclamación independiente, si bien en el supuesto de que se impugne también la cuota tributaria se acumularán ambos recursos o reclamaciones dados los vínculos innegables existentes entre una y otra deuda, en cuanto que, como es bien sabido, la deuda correspondiente a la sanción se calcula por referencia a la cuota debida, por lo que la entidad y razón de ser de la infracción grave queda supeditada a la de la cuota regularizada.

5. Suspensión automática de la ejecución de la sanción impuesta, sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación económica administrativa. No obstante, la sanción suspendida devengará intereses de demora mientras dure la suspensión y se procederá a su cobro cuando la sanción adquiera firmeza en vía administrativa.

Estos principios generales o notas características del procedimiento sancionador tributario se recogen, tanto en el procedimiento general previsto en el capítulo V del Real Decreto, como en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, el cual es objeto de modificación, para introducir, dentro del título II, un nuevo capítulo III, titulado "Imposición de sanciones tributarias", comprensivo de tres preceptos, artículos 63.bis, 63.ter y 63.quarter, que recogen, de acuerdo con los principios anteriores, las actuaciones a realizar por la Inspección de los Tributos, cuando en el curso del procedimiento de comprobación e investigación se hubieran puesto de manifiesto hechos que pudieran ser constitutivos de infracciones tributarias.

Asimismo, se modifican otros preceptos del citado Reglamento con la finalidad de perfilar con toda nitidez la separación entre el procedimiento de comprobación tributaria y el sancionador, no obstante reconocer la necesaria interconexión entre uno y otro en cuanto a la utilización, en el procedimiento sancionador, de los documentos y elementos de prueba obtenidos en el curso del procedimiento de comprobación, así como en cuanto a la tramitación ulterior de los recursos y reclamaciones dictados en uno y otro procedimiento, a efectos de la acumulación de los mismos, tal como establece la Ley 1/1998, en la forma que ya hemos comentado.

Interesa hacer ahora una mención al órgano competente para acordar la iniciación del procedimiento sancionador referido a infracciones tributarias graves; señala el artículo 63 bis del Reglamento General de la Inspección de los Tributos que será el funcionario, equipo o unidad que hubiera desarrollado la

actuación de comprobación e investigación, con autorización del Inspector-Jefe, quien, en su caso, podrá conceder esta autorización en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación.

En relación con la iniciación, se prevé que se inicien tantos expedientes sancionadores como actas se hubieran incoado en el previo procedimiento de comprobación e investigación, sin perjuicio de la posibilidad de acumular la iniciación e instrucción de procedimientos sancionadores, entendemos que cuando exista identidad en la materia objeto de infracción y en los medios para su comisión, criterio flexible que permite a la Administración, sin merma de las garantías del contribuyente, optar por la solución que mejor se adapte a las concretas vicisitudes de previo procedimiento de comprobación.

En cuanto a la tramitación e instrucción del expediente en sí, previene el citado precepto que podrá encomendarse a ese mismo funcionario, equipo o unidad, es decir, al que instruyó el procedimiento de comprobación o a uno distinto.

Se considera, de esta forma, que lo verdaderamente relevante es la instrucción separada en un procedimiento distinto y con una resolución específica, respecto de la cual existe el derecho a presentar alegaciones con carácter previo a su aprobación, lo que supone un reforzamiento de las garantías del contribuyente, más que el hecho en sí de que la instrucción de uno y otro procedimiento se encomienden a funcionarios distintos, ya que, como señala el Real Decreto, en su Preámbulo, junto al reforzamiento de las garantías se debe velar también por la eficacia de la acción administrativa. No obstante lo cual, también prevé el Reglamento General de la Inspección, en su nueva redacción, que si las circunstancias del caso, o las necesidades del servicio lo aconsejan, se pueda encomendar esta instrucción a un funcionario o equipo distinto.

Contribuye también a este reforzamiento de las garantías de que hablamos, el hecho de que la sanción pueda ser firmada en disconformidad o recurrida, sin perder el beneficio de la reducción por conformidad del 30 por 100 de la sanción que finalmente corresponda, si el contribuyente suscribió el acta de comprobación en conformidad.

Asimismo, se incluye la obligación de incorporar al expediente sancionador, mediante diligencia, los datos, pruebas y circunstancias recogidos en el procedimiento de comprobación e investigación.

Finalmente, en cuanto a la resolución, que se encomienda al Inspector-Jefe, tiene en cuenta el procedimiento tradicional de la Inspección de los Tributos al diferenciar los supuestos en los que el contribuyente manifiesta su conformidad o disconformidad, esta vez con la propuesta de sanción que se le formula. Este trámite se introduce con ocasión del trámite de audiencia, por lo que, en caso de conformidad con la propuesta de resolución, se entenderá

dictada la resolución, de acuerdo con dicha propuesta, por el transcurso de un mes sin que el Inspector-Jefe rectifique aquélla, ordene nuevas actuaciones o decida dictar resolución expresa; esta resolución presunta resulta plenamente acorde con lo previsto en la actualidad en el artículo 60 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos en relación con las actas de conformidad. En caso de disconformidad, el Inspector-Jefe dictará resolución expresa.

Finalmente, la necesaria coordinación entre el expediente sancionador y el instruido para la comprobación de la situación tributaria del contribuyente, se pone de manifiesto con ocasión de los recursos que procedan, ya que, de un lado, en el caso de que el contribuyente impugne la liquidación resultante de un acta en conformidad quedará sin efecto la reducción del 30 por 100 inicialmente aplicada y, de otra, se ordena la acumulación de los recursos que contra una y otra procedan por los Tribunales.

### **3. LA REFORMA DE LAS ACTAS DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS.**

La configuración del procedimiento sancionador como un procedimiento independiente del procedimiento de comprobación ha afectado, sustancialmente, a las actas de la Inspección de los Tributos, los cuales, como señala el artículo 49 en su nueva redacción son documentos directamente preparatorios de las liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación incorporando una propuesta de tales liquidaciones. Las actas no contienen ya ninguna referencia a las sanciones tributarias, sólo a la cuota, recargos e intereses de demora.

Al mismo tiempo, las actas de la Inspección recogen, no sólo los elementos que permiten cuantificar la cuota tributaria y su atribución al sujeto pasivo, sino que también, como consecuencia del mayor reforzamiento de las garantías del contribuyente, incorporan la necesaria mención al cumplimiento de los trámites preceptivos y, muy en especial, a la consideración de las alegaciones del interesado, de suerte que en la motivación se aluda a las mismas, a efectos de hacer las consideraciones pertinentes y se precisen todos los elementos que permitan fundamentar el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, dada la incidencia que este plazo tiene en la validez de las mismas, en cuanto que pudiera invalidar el efecto interruptivo de la prescripción propio de las actuaciones realizadas en plazo.

La relación formal entre el procedimiento de comprobación e investigación y el procedimiento sancionador no es, sin embargo, todo lo explícita que debiera en el marco del Reglamento; en algunos casos, por razón de la flexibilidad que debe presidir la iniciación del procedimiento y en otros, probablemente, por la necesidad de cobertura legal que requiere el tratamiento

de ciertas cuestiones, sobre todo en lo que afecta a la prescripción y caducidad de las actuaciones y de los procedimientos.

Así, nada dice el Reglamento en cuanto al grado de tramitación que debe tener el procedimiento de comprobación y regularización para que se pueda iniciar el procedimiento sancionador. Posiblemente, y en aquellos supuestos en los que existen más elementos de juicio, la autorización para iniciar el procedimiento sancionador al funcionario, equipo, unidad, actuario, se dará con la antelación suficiente que permita, en lo posible, hacer coincidir en el tiempo los trámites de audiencia y alegación para uno y otro procedimiento.

No obstante, el Reglamento no contiene ninguna limitación temporal del inicio del procedimiento sancionador dentro del plazo de prescripción. Únicamente, el artículo 49.2, j) incorpora la previsión de que, en el supuesto de que el actuario estime que no existen motivos para la iniciación de procedimiento sancionador, lo hará constar así en el acta. De este modo, si, transcurridos los plazos previstos en el artículo 60 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, el Inspector-Jefe no ordenase la iniciación de procedimiento sancionador, el mismo no podrá ya iniciarse posteriormente, salvo lo dispuesto en la Ley General Tributaria en materia de revisión de actos administrativos.

Ahora bien, en el supuesto de que el actuario no haga ninguna manifestación, ni en un sentido ni en otro, hay quien ha entendido que ello significa que el procedimiento sancionador no puede ya iniciarse. Aunque comprendo la lógica de este planteamiento, por cuanto que en las actas de conformidad no resulta en absoluto razonable que el contribuyente reciba uno o dos años después una propuesta de sanción relativa a las actuaciones contempladas en las mismas, es bien cierto que el Reglamento en su estado actual sólo dice que este efecto se producirá cuando el actuario exprese que no existen motivos para la iniciación del procedimiento sancionador, pero no cuando no hace manifestación expresa alguna.

A este respecto, pensamos que el establecimiento de un plazo de caducidad de estas actuaciones y la existencia ya de un plazo específico de seis meses para resolución del procedimiento, tanto en el marco de la Ley 1/1998 como en el del Reglamento en su última redacción, exigiría una norma legal que, partiendo de la premisa de que el procedimiento sancionador se entiende iniciado en cualquier momento del procedimiento de comprobación de inspección, transcurridos seis meses desde la fecha de conclusión de este último, el expediente debería tenerse por caducado sin que pudiera iniciarse de nuevo salvo que concurrieran los supuestos que habilitan para la revisión previstos en la Ley General Tributaria. Cabría, incluso, que se abriera un plazo posterior que podría situarse en el entorno de un año, durante el cual y siempre que no hubiera prescrito, podría iniciarse el expediente sancionador, pero

siempre dentro de un marco normativo muy claro que permitiese dar mayor seguridad a los contribuyentes, en cuanto a que no se les va a iniciar un nuevo procedimiento del que no hubieran tenido noticia. Si esto no fuera así, es razonable pensar que el Estatuto del contribuyente habría venido a empeorar en la práctica la situación de los contribuyentes, por cuanto que, con carácter general, las actas sin sanción no daban lugar a la imposición de una sanción en un momento ulterior.

Otro aspecto que el Reglamento en su estado actual aborda pero que, posiblemente, en norma de rango legal oportuno, requiera un tratamiento más pormenorizado, es la cuestión relativa a la incidencia de la iniciación de las actuaciones inspectoras en cuanto a la eficacia interruptiva de la prescripción a efectos del procedimiento sancionador. A este respecto, el artículo 30.3, en redacción no modificada, establece que la iniciación del procedimiento inspector determina la interrupción del plazo legal de la prescripción del derecho de la Administración tanto para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, como para imponer las sanciones correspondientes en cuanto al tributo o tributos a que se refiera la actuación de comprobación e investigación, así como para imponer sanciones tributarias por el incumplimiento de cualesquiera obligaciones o deberes afectados por las actuaciones inspectoras.

Al respecto, y aunque la redacción del artículo 66 de la Ley General Tributaria es amplia, en el sentido de que posibilita la interrupción por cualquier acción administrativa realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible, siendo esta acción válida para la interrupción de la prescripción tanto del derecho a liquidar como de la acción para imponer sanciones, lo que apoya, plenamente, el texto reglamentario que, a nuestro juicio, responde, perfectamente, al tenor del texto legal, no podemos dejar de reconocer que la separación de procedimientos y la independencia de uno y otro influirá, necesariamente, en esta cuestión, lo que, en su caso, exigiría un pronunciamiento legal más concreto para evitar problemas interpretativos ulteriores, sea en el sentido actual, sea en el sentido de configurar una regulación independiente de la interrupción del procedimiento sancionador, la cual, posiblemente, requeriría vincular la eficacia interruptiva de la prescripción al acto formal de la iniciación, el cual, a nuestro juicio, debería, cada vez, ir teniendo una mayor identidad y sustantividad propia para diferenciar, claramente, esta desvinculación de uno y otro procedimiento.

Por último, quisiera, también, señalar la incidencia que la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ha tenido en materia de actas de disconformidad, en el sentido de que resulta necesario, en todo caso, que el trámite de puesta de manifiesto del expediente, y el traslado al interesado del

informe ampliatorio elaborado por la Inspección se realice de forma conjunta con el acta, de suerte que el contribuyente tenga los elementos de juicio que le permitirán fundamentar sus alegaciones, si las hiciera, con la garantía de que no va a formularse ninguna alegación adicional de la que no hubiera tenido conocimiento.

Junto a estas reformas normativas, ya aprobadas, de las cuales me he referido sólo a sus líneas más generales quedan algunos aspectos concretos más por comentar.

Así, y aunque esta cuestión no se ha llevado al Reglamento General de la Inspección, es importante señalar que la disposición transitoria única del Real Decreto 1930/1998, relativa al régimen tributario de los intereses de demora, afecta a la liquidación de éstos en las actas de inspección en dos aspectos: en las actas relativas a períodos impositivos iniciados antes de 23 de julio de 1995, y cuyo término sea posterior a la fecha de entrada en vigor del Real Decreto, el interés de demora se calculará por referencia al tipo vigente en cada año y no, como hasta ahora se venía haciendo, de forma que, hasta el 23 de julio de 1995 se liquidaban de conformidad con el tipo vigente en el inicio del cómputo y a partir de dicha fecha, por aplicación del tipo vigente en cada año. Se adecua así, esta materia al criterio señalado por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 30 de octubre de 1997.

En segundo lugar, y en lo que se refiere al cálculo de la liquidación de los intereses de demora; se establece en la citada disposición transitoria, en su apartado 2, que se aplicará el interés de demora vigente al día en que dicha liquidación se practique o se formule tal propuesta, y que ésta tendrá el carácter provisional en lo relativo a los intereses de demora y deberá ser rectificada cuando resulte modificado el tipo de interés de demora vigente durante el período liquidado.

Aunque, quedan otras modificaciones particulares introducidas por el Real Decreto 1930/1998, en el Reglamento por comentar, por razones de tiempo y espacio vamos a exponer, a continuación, las modificaciones que, actualmente, están en proyecto.

### **III. MODIFICACIÓN EN CURSO DEL REGLAMENTO GENERAL DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS.**

Las importantes modificaciones descritas en materia de procedimiento sancionador y actas de la inspección no agotan el campo de las necesarias adaptaciones que en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos tienen que realizarse para adecuarse a los mandatos legales establecidos en la Ley 1/1998.

Para incorporar este conjunto de adaptaciones, que no se refieren sólo al ámbito del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, puesto que abarcan otra serie de cuestiones pendientes todas ellas de desarrollo reglamentario y, en especial, las referentes al procedimiento para el reembolso de los avales y otras garantías aportadas cuando la deuda tributaria a la que sirven de soporte es declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, el Ministerio ha preparado un Proyecto de Real Decreto, del que ya se ha hecho eco la prensa, pues hace ya un par de meses fue distribuido a las Asociaciones y Sectores interesados en el trámite de audiencia pública, lo que ha dado lugar a numerosas observaciones y comentarios por parte de éstos que, sin duda, motivarán algunos cambios en el Proyecto oficialmente difundido. Como del resultado de este proceso no se ha distribuido oficialmente un nuevo texto, a efectos de este trabajo prefiero describir someramente las medidas que aparecen en el Proyecto y, en su caso, aludir a las observaciones más importantes que, al efecto, se han recibido y a las posibles fórmulas que están estudio para su solución.

1. El derecho de solicitar que la comprobación en curso tenga alcance general en los términos del artículo 28 de la Ley 1/1998.

2. La determinación de las reglas de cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras, así como la posibilidad de ampliar el plazo general de duración al que se refiere el artículo 29 de la Ley de referencia.

En cuanto a la primera cuestión, hay que recordar que, de acuerdo con el citado artículo 28: "Todo contribuyente que esté siendo objeto de una actuación de comprobación e investigación de carácter parcial, llevada a cabo por la Inspección de los Tributos, puede solicitar a la Administración tributaria que dicha comprobación tenga carácter general respecto al tributo y ejercicio afectados por esa actuación, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso".

El contribuyente, para poder ejercitar este derecho, debe efectuar esta solicitud en un plazo de quince días desde que se produzca la notificación del inicio de actuaciones de carácter parcial y, por su parte, la Administración debe iniciar dicha comprobación en un plazo de seis meses contados desde la solicitud. A estos efectos, el Inspector-Jefe, a quien corresponde resolver sobre esta solicitud, puede acordar que ésta se lleve a cabo como ampliación de la ya iniciada o que dé lugar a una actuación distinta, la cual debe, también, iniciarse dentro del citado plazo de seis meses.

La regulación de este derecho requiere su debida incardinación en el Reglamento de Inspección, en el que hay que efectuar las modificaciones correspondientes, al objeto de que sea debidamente aplicado.

Asimismo, por imperativo del artículo 29, las actuaciones inspectoras, entendiéndose por tales las actuaciones de comprobación, investigación y liquidación, deben llevarse a cabo en un plazo máximo de doce meses, contados desde la fecha en que se notifique al obligado tributario su iniciación hasta la fecha en que se dicte el correspondiente acto administrativo que resulte de las mismas, salvo que se acuerde la ampliación de dicho plazo.

Pues bien, el Proyecto de Real Decreto que venimos comentando, incorporará esta importante novedad legal al Reglamento General de la Inspección de los Tributos, modificando, en consecuencia, los preceptos relativos al plazo de duración de las actuaciones inspectoras y estableciendo reglas tanto para el cómputo del plazo general, especificando lo que se entiende por interrupción justificada y dilación imputable al contribuyente, como de los supuestos y procedimientos por los que se puede, de acuerdo con la habilitación legalmente prevista, ampliar este plazo general de doce meses.

A efectos del cómputo de este plazo y en desarrollo de lo previsto en el artículo 29 de la Ley 1/1998, este plazo se considera interrumpido, justificadamente, cuando:

a) Se solicitan datos o informes, bien a otras Administraciones tributarias del Estado, Unión Europea o terceros países, bien a otros órganos de la Administración del Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales.

b) Se solicitan datos a terceros en cumplimiento del deber de colaboración con la Administración tributaria.

c) Se solicitan valoraciones, dictámenes de peritos u otros expertos, bien de la propia Administración o del sector privado.

e) Cuando concurra alguna causa de fuerza mayor u otra circunstancia imponderable que obligue a la Administración a interrumpir sus actuaciones, por el tiempo de duración de dicha causa o circunstancia.

En los casos previstos en las letras a) a d), ambas inclusive, la interrupción justificada se computará desde el momento en que dichos datos, informes, valoraciones o expedientes se soliciten o remitan hasta la fecha de recepción de los mismos.

A su vez, se considerarán dilaciones imputables al propio obligado tributario, el retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparencias formuladas o solicitadas por la Inspección dentro del ámbito de sus competencias, así como el aplazamiento o retraso de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente en los casos en que se considere procedente. Las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos de este cómputo hasta que no se cumplimenten debidamente.

A estos efectos, el retraso debido a dilaciones imputadas al contribuyente se contará de fecha a fecha, por días naturales.

Es importante destacar que el contribuyente tendrá derecho, si así lo solicita, a conocer el estado de tramitación de su expediente y, trimestralmente, el cómputo de las circunstancias reseñadas anteriormente.

A estos efectos, en las actas que se incoen y, en los supuestos en los que rebase el plazo general de doce meses, habrá que especificar los criterios seguidos en el cómputo del plazo.

Asimismo, el plazo general puede ser ampliado, previo acuerdo del Inspector-Jefe, por un plazo no superior al inicialmente previsto, cuando concurra, en cualquiera de los ejercicios o tributos a que se refiere la actuación, alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. En particular, se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional.

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el contribuyente ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades, empresariales o profesionales, que realice.

A estos efectos, el Proyecto precisa cuando cabe apreciar la concurrencia de una u otra circunstancia, si bien es preciso poner de manifiesto que la apreciación de las mismas debe, en todo caso, realizarse a la vista del caso concreto objeto de comprobación.

Es por ello, por lo que el acuerdo de ampliación del Inspector-Jefe no puede dictarse en tanto no hayan transcurrido, al menos, seis meses desde el inicio de las actuaciones, al objeto de que, durante dicho plazo, pueda apreciarse la necesidad de ampliar su duración. El acuerdo del Inspector-Jefe será motivado, se notificará al interesado y no será susceptible de recurso.

Finalmente, es importante destacar que, aun cuando haya transcurrido el plazo legalmente previsto, las actuaciones de comprobación e investigación deben proseguir hasta su completa terminación, de acuerdo con su naturaleza y carácter, si bien la interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras anteriores y de las de liquidación, producida por causas no imputables al obligado tributario, en la forma prevista en el apartado 3 del artículo 32, o el incumplimiento del plazo previsto para la finalización de las actuaciones, producirá el único efecto de que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones realizadas hasta la

interrupción injustificada o hasta la finalización del plazo de duración de las mismas.

En el trámite de audiencia pública del proyecto, al que antes aludía, la regulación de estas dos cuestiones ha sido objeto de crítica por parte de determinadas Asociaciones.

Así, en cuanto al alcance de las actuaciones de comprobación o investigación, se ha insistido por diversos informantes en que lo deseable es que la solicitud de una comprobación de carácter general obligue a abandonar la de carácter parcial y no, como se regula en el Proyecto de Reglamento, que ésta pueda ultimarse si resulta conveniente y, dentro del plazo legalmente previsto, se pueda comenzar la actuación general.

A nuestro juicio, la regulación legal en este punto no deja al Reglamento otro margen de acción y, además, se considera que, sin perjuicio de la eficacia y economía para ambas partes, Administración y contribuyente, no debe utilizarse el ejercicio de este derecho para paralizar actuaciones de carácter parcial que, posiblemente, deben realizarse para efectuar otros requerimientos de carácter más amplio.

No obstante, es preciso reconocer que planteado de esta forma y entendido en la misma manera, el ejercicio de este derecho presenta pocos alicientes para el contribuyente, lo que comporta que hasta la fecha no se haya hecho prácticamente uso de él. Sin duda y aunque el tenor legal, como decimos, no deja lugar, a dudas, hay aquí una puerta abierta para reabrir el debate que la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993 zanjó, claramente, al enjuiciar diversos preceptos en el sentido de que la iniciación de las actuaciones inspectoras no puede tener lugar, con carácter general, a excitación de parte interesada, por cuanto que ello significa tanto como desviar la actuación planificada que preside la realización por la Inspección de sus funciones, con sujeción a determinados planes de trabajo, de los que el Plan Nacional de Inspección constituye el elemento básico integrador de los distintos planes sectoriales o territoriales.

Sin duda, y sobre esta cuestión, de la regulación del Plan de Inspección, a la que la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente dedica un solo precepto y que el Reglamento vigente ya contempla, pero en la que, en un principio, no se ha previsto ninguna modificación normativa ulterior, tendré ocasión de volver más adelante, en la última parte de mi intervención.

En lo que se refiere a la regulación de las interrupciones justificadas del plazo de actuaciones por parte de la Inspección, así como en lo que se refiere a la ampliación de dicho plazo, hay que señalar que esta parte del Proyecto ha suscitado ciertas críticas, en parte debidas a una cierta desconfianza hacia su contenido en el sentido de considerar que lo que se pretende por esta vía es

invalidar o neutralizar el alcance de la garantía introducida por el Estatuto de limitación a un año, con carácter general, del plazo de duración de las actuaciones de inspección.

Desde aquí, debo decir que no es éste, evidentemente, el propósito del Reglamento, el cual pretende, únicamente, contemplar supuestos, en alguna forma, extraordinarios que impidan a la Administración desarrollar sus actuaciones con normalidad y cuya concurrencia sólo podrá apreciarse a la vista de las circunstancias concretas de cada caso que, además, deberán documentarse debidamente con la finalidad de poder ser, en su caso, revisadas en el contexto de un eventual recurso. Será, por tanto, con ocasión de la aplicación de la norma y cuando ya se disponga de un cierto tiempo para poder extraer algunas consecuencias de la misma, cuando haya que evaluar si la aplicación práctica de la misma ha desbordado o no el plazo general legalmente previsto.

En todo caso, y a la vista de estas objeciones, es evidente que hay que ajustar más el concepto de interrupción justificada, para que no provoque tal efecto.

Para finalizar este apartado quisiera referirme al efecto que produce el transcurso del plazo de duración legalmente previsto, sin que éste haya sido ampliado o exista algún tipo de prórroga debida a causas de interrupción justificada o a dilaciones imputables al contribuyente.

A este respecto, y como he señalado anteriormente, el incumplimiento de este plazo produce el efecto de que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones realizadas hasta la interrupción injustificada o hasta la finalización del plazo legal de duración de las mismas.

A estos efectos, y según la interpretación de la jurisprudencia, la falta de eficacia interruptiva se extiende al inicio de la actuación correspondiente, privando de la misma a todas las realizadas durante dicho plazo, lo que exige que, para poder continuar el procedimiento en relación con las actuaciones no prescritas, deba abrirse, de nuevo, oficialmente el procedimiento, al objeto de contar con una nueva fecha de eficacia interruptiva cierta.

No obstante, también ha reconocido la jurisprudencia que esta falta de eficacia interruptiva de las actuaciones de inspección realizadas fuera de plazo no priva de dicha eficacia a las actuaciones derivadas de las mismas, ni al acto de interposición de la reclamación económico-administrativa por el propio contribuyente, siempre que se realicen antes de expirar el plazo de prescripción.

En cuanto a los efectos de las actuaciones realizadas durante dicho período y a la forma de su incorporación al nuevo expediente abierto y a la posibilidad de apertura de éste, es sabido que la Audiencia Nacional ha

sustentado una interesante teoría en relación con la eficacia de la caducidad en el ámbito de la Administración tributaria que, sin embargo, tras la última modificación operada en la Ley 30/1992 de 26 de noviembre por la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la anterior, se ha zanjado, a nuestro entender, de forma clara en sentido excluyente, al señalar que las cuestiones relativas a la finalización de los procedimientos tributarios y caducidad de los mismos se regulan exclusivamente por la normativa tributaria, de la que no cabe extraer ningún efecto adicional dentro de los ya comentados.

A estos efectos, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, como ya apunté en otro lugar, abre el camino para que en muy diversas instancias se realicen todo tipo de estudios y exámenes, no sólo sobre el fondo de las cuestiones, entendiendo por tal el resultado de la aplicación de la normativa tributaria sustantiva en orden a la determinación de la cuota tributaria sino, también, desde el punto de vista de la normativa de carácter formal relativa a las diferentes facultades y obligaciones y a la forma de su ejercicio.

En esta misma línea, hay que señalar que la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ha venido a sacar a la luz un importante número de cuestiones susceptibles de debate, en relación con las cuales y aunque la regulación de las mismas en un momento determinado intente concretar en lo posible su ámbito o ceñirlo en algunos aspectos concretos, es indudable que han quedado planteadas en diversas instancias, por lo que, en un momento u otro habrá que volver sobre las mismas.

Con esto, llego ya a la tercera parte de mi intervención, en la que de forma nada académica, si es que puede llamarse académica a lo anterior, que no es el caso, intentaré hacer algunas reflexiones sobre las posibles líneas de reformas futuras sobre el Reglamento General de la Inspección de los Tributos de forma totalmente personal y sólo como reflejo de algunas dudas, cuestiones o sugerencias que el estudio y los trabajos que al efecto he realizado me han llevado a formular.

#### **IV. POSIBLES LÍNEAS DE REFORMAS FUTURAS SOBRE EL REGLAMENTO GENERAL DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS.**

A este respecto, lo primero que hay que constatar es que, el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, por la fecha de su aprobación, el 25 de abril de 1986, está necesitado de una actualización y puesta al día general, lo que, teniendo en cuenta lo delicado de la materia que regula, no se presenta como tarea fácil, ya que este proceso de actualización no puede realizarse de forma aislada, sin tener en cuenta la evolución de la doctrina y la jurisprudencia, los cambios operados en el ámbito del derecho tributario y en la organización de

la Administración tributaria, el estado de la opinión pública y, también, de todos los poderes públicos como consecuencia, sobre todo, del importante número de cuestiones que la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ha venido a suscitar.

Todo ello hace que esta actualización diste mucho de ser una actualización formal o pacífica, ya que hay también que resolver, o siquiera plantear, una serie de cuestiones complicadas sobre las que va a resultar difícil encontrar una solución satisfactoria para todos.

A este planteamiento, se añaden otras consideraciones que deben ser tenidas en cuenta para esa eventual reforma y es que el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en cuanto Reglamento de desarrollo de la Ley General Tributaria, es de aplicación a las Administraciones tributarias autonómicas y locales, por lo que, en su regulación se deberían deslindar, con cierta nitidez, aquellos preceptos que afectan a los desarrollos propios de la Ley General Tributaria y por tanto, son de general aplicación, los que se refieren, en definitiva, a los derechos y garantías y procedimientos básicos del procedimiento inspector, de aquellos otros que forman parte de la propia organización de la Administración Tributaria del Estado, los cuales, evidentemente, circunscribirían su aplicación al ámbito de la misma.

Esta tarea, sin embargo, tampoco se presenta sencilla, por cuanto que es preciso reconocer que no es fácil encontrar una línea de distinción clara entre las atribuciones propias de los Cuerpos de Inspección y la atribución de funciones inspectoras. Este debate late en multitud de conflictos, por todos conocidos.

Pero es que, además, el asunto se complica si tenemos en cuenta las perspectivas de reforma o líneas que, desde diversas instancias normativas, se anuncian. Así, la Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social para 1998, en su artículo 57, tras separar los cuerpos integrados en el Cuerpo Superior de Inspectores de Finanzas del Estado y crear cuatro nuevos Cuerpos, anunció en su apartado 10 la elaboración por Real Decreto de los Reglamentos Orgánicos de los Cuerpos creados en el citado artículo, lo que, transcurrido con creces el plazo previsto para ello y la existencia de otros anuncios diferentes al respecto, permite suponer que este desarrollo reglamentario, en alguna forma, ha debido quedar descartado.

En efecto, la disposición final cuarta de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, autoriza al Gobierno a aprobar el Estatuto orgánico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que desarrolla sus funciones, régimen jurídico, organización y funcionamiento, con adecuación a los principios de eficiencia y economía de gestión, autonomía organizativa, participación de las Administraciones Públicas interesadas en su gestión y corresponsabilidad fiscal,

contenidos en su normativa específica y en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias.

Por su parte, la Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social para el presente ejercicio encomienda también al Gobierno que, en el plazo de seis meses, y de acuerdo con lo previsto en la disposición anteriormente citada, apruebe la norma que desarrolle el Estatuto orgánico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la remita al Congreso de los Diputados. Habrá que estar, en definitiva, al resultado de la aprobación de ese Estatuto así como a su contenido que, personalmente desconozco, para ver en qué medida incide o asume el planteamiento del Reglamento Orgánico del Cuerpo de la Inspección de los Tributos. No parece, sin embargo, que vaya a abordar, directamente, este contenido, por cuanto que, con la misma fecha, la disposición adicional vigesimoctava de la Ley de Medidas para este año le encomienda, también, al Gobierno que remita a las Cortes un Proyecto de Ley mediante el cual se cree el Cuerpo Técnico de Hacienda como Cuerpo perteneciente al Grupo B de los previstos en el artículo 25 de la Ley 30/1984 y adscrito a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Habrá que estar, en definitiva, al resultado de este Proyecto para, como ya he comentado, ver la medida en que esta regulación incide en el ámbito objeto de nuestro estudio, es decir, los derechos y garantías de los contribuyentes. De la lectura conjunta de unas y otras disposiciones así como de los trabajos que hasta ahora se han llevado a cabo, de adscripción de los puestos de trabajo a funcionarios de determinados Cuerpos, parece que la regulación de estas materias en el Estatuto Orgánico va a ser de contenido, fundamentalmente, funcional, sin entrar en cuestiones de competencias y atribuciones en los distintos procedimientos. Ello permite anticipar que, por tanto, esta cuestión quedará pendiente para la futura reforma del Reglamento General de la Inspección en el que, a nuestro juicio, habrá que definir con toda precisión y de acuerdo con lo previsto en el artículo 91 de la Ley General Tributaria, la competencia por razón de la materia de los distintos órganos, lo que va a hacer ineludible abordar en paralelo la elaboración del Reglamento General de Gestión Tributaria, por cuanto que, en muchas ocasiones es muy difícil deslindar los procedimientos de inspección y gestión, lo que requiere la atribución de unas notas características a cada uno de ellos, así como con la configuración de las necesarias relaciones entre los mismos, lo que contribuirá, sustancialmente, al reforzamiento de la seguridad jurídica y al perfeccionamiento del derecho tributario.

Esta atribución de competencias, debe, además, hacerse en el contexto de esta regulación de los distintos procedimientos y, a estos efectos, me atrevo a proponer las diversas cuestiones para el estudio de su incardinación en esa posible futura regulación.

Así en primer lugar, parece que debería abordarse la relación que debe existir entre los distintos procedimientos inspectores que, de forma sucesiva o simultánea, pudieran iniciarse. Desde luego, no tendría sentido que, como consecuencia de la limitación del plazo de duración de las actuaciones, éstas se fraccionasen en el tiempo para cumplir de forma más escrupulosa los plazos, lo que provocaría el efecto contrario al pretendido.

La intervención de otros sujetos en el marco de procedimiento inspector y, en particular, de los Asesores Fiscales, es una cuestión que, también, debería abordarse.

Como es sabido, el Reglamento pretendió en el artículo 25.3, hacer alguna consideración en relación con la validez de las manifestaciones realizadas por éstos, lo cual motivó que el Tribunal Supremo declarara nulidad del inciso en cuestión, en el sentido de que el asesor no tiene un reconocimiento propio de su función sino sólo cuando se le ha atribuido la representación legal del obligado tributario. Es esta una cuestión delicada y ciertamente difícil en su regulación, sobre todo por cuanto que no existe un concepto preciso ni una regulación general de la figura del Asesor Fiscal, si bien ello no impide dejar de reconocer que ésta es una cuestión que, posiblemente, haya que considerar en su momento.

Otra cuestión que, desde mi punto de vista, es interesante observar es que dada la, cada vez mayor incidencia de la configuración autónoma de los diferentes procedimientos en el ámbito administrativo, debería redefinirse el concepto de actuaciones de la Inspección de los Tributos, al objeto de ubicar las mismas dentro de sus procedimientos específicos y, en este punto, dos actuaciones están, a mi modo de ver, necesitadas de una mayor regulación; me refiero, concretamente, a las actuaciones de obtención de información y a las actuaciones de investigación. Existe una cierta tendencia a reconocer que las facultades, en alguna forma exorbitantes, que tiene la Administración en esta materia, deberían ser utilizadas justificadamente sólo y en el caso de que existan procedimientos de inspección ya iniciados. Ahora bien, la limitación del plazo de duración de actuaciones avoca a que la fase de acopio de información relevante para las mismas se realice con carácter previo, pues precisamente el debate que hay en estos momentos planteado es si el tiempo de demora en la obtención de diversas informaciones debe contarse de forma natural dentro del plazo del que dispone la Administración para realizar sus actuaciones, o si por el contrario, debe ser considerado una causa de interrupción justificada de dicho plazo. Indudablemente, si esta labor se hubiera hecho antes, este problema no existiría.

Lo anterior nos lleva, directamente, a otra cuestión que, aunque hasta ahora se ha saldado siempre y con toda claridad en beneficio de la Administración, si bien es preciso reconocer que las últimas actuaciones

conocidas en la opinión pública han venido, en alguna forma, a poner en cuestión. Me refiero, concretamente, a los criterios que presiden la actuación de la Administración tributaria a la hora de hacer el procedimiento de selección de contribuyentes y las causas que pueden determinar que un contribuyente sea o no inspeccionado.

No es necesario que ponga de relieve las claves de este importante problema, en el que, a mi modo de ver, se debe de mostrar inequívocamente que existen unas normas objetivas de selección, que cuentan con el respaldo de todos los poderes públicos y que, además, esto sería lo más deseable, que es imposible que estén politizadas. No resulta nada razonable que se pida que se inspeccione a los miembros de tal o cual formación política y que la respuesta objetiva a esa demanda no sea tan evidente que hubiera hecho inútil y ociosa la pregunta.

En esta línea, probablemente, el artículo 26 de la Ley 1/1998 señala, recogiendo en este punto la manifestación que ya contiene el vigente Reglamento General de la Inspección, que la Administración tributaria hará públicos los criterios que informan cada año el Plan Nacional de Inspección, sin que, en mi modesta opinión, se haya establecido un cauce y forma y específicos para hacer públicos en un tiempo y forma determinados, tanto los criterios informadores, como entiendo yo, lógicamente, los resultados de su aplicación en el ejercicio posterior. Si bien es cierto que en las comparecencias parlamentarias del Secretario de Estado de Hacienda y el Vicepresidente Segundo del Gobierno y Ministro de Economía y Hacienda se da cumplida cuenta de ello, es preciso reconocer que la opinión pública sólo tiene conocimiento de estos resultados a través de las informaciones que la prensa suministra, las cuales no es infrecuente que se centren en los aspectos polémicos o que han suscitado mayor controversia, lo que impide, en alguna forma, una información general o global sobre la cuestión.

En este punto, sin embargo, incide otra importante cuestión relativa a la relación que debe existir entre el Plan Nacional de Inspección y el Plan General de Control Tributario al que alude la resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 27 de octubre de 1998, por la que se crea la Oficina Nacional de Investigación del Fraude en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, se crean equipos de estudio del fraude en los Departamentos de Recaudación y Gestión y se ordena la elaboración del Plan General del Control Tributario, del cual, según parece, ya se ha dado un esbozo al Congreso en la última intervención del Secretario de Estado de Hacienda.

A nuestro modo de ver, dos cuestiones deben ser contempladas: las instancias de control de las líneas generales de actuación y la forma de dar publicidad a dichas líneas una vez supervisadas o, en su caso, de rendir las cuentas o la información que se determine sobre su grado de ejecución.

En definitiva, y para finalizar mi intervención, quedan muchas y muy importantes cuestiones por tratar, si bien es preciso reconocer que es el tiempo y el debate que sobre las mismas se va produciendo les da una forma más real y una mayor entidad de cara a esa futura regulación reglamentaria que si pretende, efectivamente, abordar y regular de forma pacífica todas las cuestiones que he apuntado y otras muchas que, seguramente, he olvidado o no he tenido tiempo de tratar, requerirá contar con un gran apoyo, colaboración y comprensión por parte de todos los interesados.